Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

N° 34655 du rôle
Inscrit le 11 juin 2014

Audience publique du 28 avril 2015

Recours formé par
Monsieur ..., … (France)
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'appel en garantie

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 34655 du rôle et déposée le 11 juin 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Régis Santini, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., gérant de sociétés, demeurant actuellement à F-…, tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 13 mars 2014 portant rejet de sa réclamation introduite contre le bulletin d'appel en garantie émis par le bureau d'imposition … du 4 octobre 2013 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 12 septembre 2014 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Sandro Laruccia en sa plaidoirie à l'audience publique du 18 mars 2015.

Le 4 octobre 2013, le bureau d'imposition … de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de Monsieur ... un bulletin d'appel en garantie, « *Haftungsbescheid* », en vertu du § 118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégée « AO », en sa qualité de gérant de la société à responsabilité limitée ... s.à r.l., ci-après désignée par « la société », ledit bulletin déclarant Monsieur ... co-débiteur solidaire d'un montant de … € en principal et intérêts au titre de l'impôt sur les traitements et salaires des années 2011 à 2013 incombant à cette société. Ledit bulletin est libellé comme suit :

« […] *Il est dû à l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg par la société ... sàrl, immatriculée sous le numéro fiscal ..., à titre de l'impôt sur les traitements et salaires :*

Année 2011	*... principal*	*... intérêts*
Année 2012	*... principal*	*... intérêts*
Année 2012	*... principal*	*... intérêts*
Total	*...*	*...*

Il résulte de la publication au Mémorial C numéro … du … que vous avez été nommé gérant de la société … sàrl à l'assemblée générale du 21.09.2009. En cette qualité vous avez disposé du pouvoir d'engager l'entreprise sous votre signature à partir de cette date.

En votre qualité de gérant vous avez été en charge de la gestion journalière pour les années 2011, 2012 et 2013. Durant cette période, l'impôt sur les traitements et salaires d'une somme de ...- € est resté en souffrance.

En vertu de l'article 136 alinéa 4 de la loi modifiée du 4 novembre 1967 sur l'impôt sur le revenu, l'employeur est tenu de retenir et de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel. Dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise aux représentants de celle-ci, conformément au § 103 AO.

Aux termes du § 103 AO vous étiez, en tant que gérant, personnellement tenu, à l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société, dont notamment le paiement des impôts dus par la société à l'aide des fonds administrés.

Conformément au § 106 AO, il vous incombait de prélever sur les fonds administrés les fonds nécessaires pour acquitter les impôts nés avant la disparition de la société ... sàrl et d'assurer leur paiement.

Durant la période du 01.01.2011 au 31.07.2013, il vous appartenait de retenir, de déclarer et de payer la retenu ; or durant cette période, la retenue d'impôt dû sur les traitements et les salaires n'a pas été payée.

Cette omission de payer les sommes dues à titre de retenue d'impôt est une inexécution fautive de vos obligations en tant que représentant de la société ... sàrl. (CA du 6 mai 2003 no 15989C).

Suite à votre comportement fautif le receveur de l'Administration des contributions directes n'a pas perçu les retenues d'impôt d'un montant de ...- € qui se compose comme suit :

Année 2011	...	*principal*	*... intérêts*
Année 2012	...	*principal*	*... intérêts*
Année 2013	...	*principal*	*... intérêts*

Il y a lieu de relever qu'en vertu du § 110 AO, votre responsabilité pour les actes accomplis pendant la période de vos fonctions survit à l'extinction de votre pouvoir de représentation.

Sur base des éléments qui précédent, votre responsabilité personnelle se trouve engagée en application du § 109 AO et vous êtes co-débiteur solidaire des retenues d'impôt qui auraient dû être effectuées par la société … sàrl sur les traitements et salaires de son personnel.

En tant que codébiteur solidaire vous êtes invité à payer le montant de ... […] ».

Par courrier de son mandataire du 2 janvier 2014, Monsieur ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l’administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », contre le bulletin d’appel en garantie précité du 4 octobre 2013.

Par décision du 13 mars 2014, le directeur reçut la réclamation en la forme, et au fond, la rejetta comme non fondée. Cette décision est libellée comme suit :

« […] *Vu la requête introduite le 3 janvier 2014 par Me Régis SANTINI, au nom du sieur ..., F-..., pour réclamer contre le bulletin d'appel en garantie émis en vertu du § 118 de la loi générale des impôts (AO) par le bureau de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires ... en date du 4 octobre 2013 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu le § 119 alinéa 1er AO ensemble les §§ 228 et 301 AO ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§238AO) dans les forme (§249AO) et délai (§245AO) de la loi ; qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le bureau d'imposition, après avoir constaté que le réclamant était tenu en sa qualité de gérant de la société à responsabilité limitée ..., actuellement en faillite, de payer sur les fonds administrés les impôts dont la société était redevable et qu'il avait négligé de remplir les obligations qui lui incombaient à cet égard aux termes du § 103 AO, l'a déclaré responsable du non paiement de la retenue sur les traitements et salaires dus par la société pour les années 2011, 2012 et 2013 au montant total de ... euros, dont ... euros en principal et ... euros pour intérêts de retard ; qu'à cet égard l'omission de verser les sommes retenues serait à considérer comme faute grave au sens du § 109 AO ;

Considérant que le réclamant fait valoir que le non paiement des impôts ne lui serait pas imputable mais serait dû au fait que la société serait tombée en faillite;

Considérant qu'il résulte de l'instruction du dossier que durant la période du 1er janvier 2011 au 31 juillet 2013, la retenue d'impôt sur les traitements et salaires n'a pas été payée au bureau de recette ;

Considérant que le représentant est responsable du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'il représente dans les conditions prévues aux §§ 103 et 109 AO ;

qu'aux termes du § 103 AO il est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable (CE 20.10.1981 no 6902) ;

que dans la mesure où le gérant par l'inexécution fautive de ces obligations a empêché la perception de l'impôt légalement dû, il est, en principe constitué co-débiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société, conformément au § 109 AO ;

Considérant qu'en vertu de l'article 136 alinéa 4 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) l'employeur est tenu de retenir, de déclarer et de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel ;

que dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise à celui qui a le pouvoir de représenter la société à l'égard des tiers (§ 103 AO) ;

que la responsabilité du gérant est à qualifier de fautive du moment que des paiements de salaires sont effectués sans retenue d'impôt et sans continuation des montants à retenir à l'administration (CA du 6 mai 2003 no 15989C) ;

qu'il en est de même en ce qui concerne les retenues échues avant son entrée en fonction, si par sa faute, elles ne sont pas payées sur les fonds disponibles de la société ;

Considérant que sa responsabilité, pour les actes par lui accomplis pendant la période de ses fonctions, survit à l'extinction de son pouvoir de représentation (§110 AO) ;

Considérant que sous l'empire du § 118 AO la poursuite du tiers responsable, à la différence de l'imposition du contribuable, est toujours discrétionnaire et exige de ce fait et en vertu du § 2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) une appréciation effective et explicite des circonstances qui justifient la décision en raison et en équité (BFH 19 février 1965 StRK § 44 EStG R.13 ; jurisprudence constante pour RTS, notamment BFH 24 novembre 1961, BStBI. 1962.37 ; 3 février 1981, BStBI. 1981 II 493 ; cf. Becker-Riewald-Koch §2 StAnpG Anm. 5 Abs. 3) ;

que l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire implique une motivation quant au principe-même de la mise en œuvre de la responsabilité d'un ou de plusieurs représentants, quant à la désignation du représentant dont la responsabilité est engagée et quant au quantum de sa responsabilité ;

Considérant qu'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO dans le chef du gérant administratif d'une société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité en application du § 109 alinéa 1 AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive - « schuldhafte Verletzung » - des obligations du représentant de la société envers le fisc (CA du 22.02.2000, no 11694C) ;

Considérant qu'en l'espèce l'auteur de la décision a révélé les circonstances particulières susceptibles de justifier sa décision de poursuivre le réclamant et de mettre à sa charge l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires ;

qu'il développe clairement les raisons qui l'ont conduit à engager la responsabilité du gérant, pour les années d'imposition litigieuses ;

Considérant qu'il se dégage d'une publication au Registre de Commerce et des Sociétés no 2062 du 21 octobre 2009 que lors de l'assemblée générale du 21 septembre 2009, le réclamant a été nommé gérant de la société ..., sans qu'une démission n'ait été publiée par la suite ;

Considérant que pour les années en cause, le réclamant n'a réglé aucune retenue, ce fait constituant en soi une faute caractérisée ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme ;

la rejette comme non fondée. […] ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 11 juin 2014, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation de la décision précitée du directeur du 13 mars 2014.

Conformément aux dispositions du § 119 AO, les personnes à l'encontre desquelles un bulletin d'appel en garantie a été émis bénéficient des mêmes voies de recours que celles ouvertes aux contribuables. Conformément aux dispositions combinées du § 228 AO et de l'article 8, paragraphe (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités, un bulletin de l'impôt commercial communal, ou encore un bulletin de l'impôt sur la fortune.

Il s'ensuit que le tribunal administratif est compétent pour connaître du recours principal en réformation introduit par Monsieur ..., qui est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, le demandeur fait valoir quant aux faits que s'il avait certes été l'un des associés et gérant de la société depuis sa constitution, cette dernière aurait été toutefois gérée par Monsieur ... en sa qualité de gérant technique. D'autre part, au cours de l'année 2013, il aurait constaté que la société aurait dû faire face à des problèmes de gestion majeurs qui auraient eu pour conséquence le non-paiement des fournisseurs et des différentes institutions étatiques. Ces difficultés financières auraient résulté du fait que les clients de la société n'auraient pas payé pas leurs factures à concurrence d'un montant total de plus d'un million d'euros. Face à l'impossibilité de recouvrir lesdites créances, la société se serait retrouvée face à une impasse de trésorerie ce qui aurait déclenché la procédure de sa mise en faillite par le Centre commun de la sécurité sociale.

En droit, le demandeur reproche en premier lieu au directeur d'avoir méconnu les conditions pour pouvoir engager sa responsabilité au sens du § 109 AO. En effet, un dirigeant d'une société ne pourrait être tenu personnellement responsable du non-paiement des impôts que sous la condition prévue par cette disposition légale, c'est-à-dire d'avoir commis une inexécution fautive de ses obligations de représentant de la société envers l'administration des Contributions directes. Or, en l'espèce, la gestion journalière de la société aurait essentiellement appartenu à Monsieur .... Quant à son rôle personnel joué dans le cadre de la gestion de la société, le demandeur fait plaider qu'il n'aurait été que le gérant administratif, de sorte qu'on ne lui pourrait pas reprocher d'avoir contribué activement à l'absence de règlement des impôts sur salaires. Il en conclut qu'aucune inexécution fautive au sens du § 109 AO ne pourrait être retenue à son égard.

Il reproche par ailleurs au directeur d'avoir limité la motivation de la décision déférée à des considérations théoriques, sans prendre en compte ni la réalité de ses fonctions exercées au sein de la société et ni le degré de responsabilité du gérant technique. Ainsi, la décision déférée ne permettrait pas de dégager les raisons susceptibles, en raison et en équité, de justifier le choix de le poursuivre et d'engager sa responsabilité personnelle en raison d'un comportement fautif en son chef plutôt que celle de l'autre gérant.

Le délégué du gouvernement fait valoir que le directeur aurait fait une saine appréciation de la situation du demandeur, de sorte que la requête introductive d'instance serait à rejeter pour ne pas être fondée.

Aux termes du § 103 AO, « *Die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen ; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln, die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen.* »

Dès lors, le représentant d'une société à responsabilité est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société et notamment celle de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable.

Quant à la mise en œuvre de la responsabilité personnelle du représentant d'une personne morale du fait du non-paiement des impôts dont est redevable cette personne morale, il y a lieu de se référer plus particulièrement aux dispositions du § 109 AO, qui dispose dans son alinéa (1) que : « *Die Vertreter und die übrigen in den §§ 103 bis 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den §§ 103 bis 108 auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütung zu Unrecht gewährt worden sind.* »

Ces dispositions légales mettent ainsi une obligation personnelle à charge des représentants légaux de la société, en ce compris, conformément au § 108 AO, les dirigeants de fait ou dirigeants apparents, c'est-à-dire ceux qui se comportent, à l'égard des tiers, comme s'ils avaient le pouvoir de disposer : *a contrario*, les personnes non visées par ces dispositions ne sont pas soumises à cette responsabilité personnelle.

Il se dégage encore de ces dispositions légales que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO précité n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du § 109 (1) AO et pour voir émettre à leur encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant en effet posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung* ») des obligations du représentant de la société envers l'administration fiscale.

Le § 7 (3) de la loi modifiée d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, appelée *« Steueranpassungsgesetz »,* ci-après désignée par *« StAnpG »,* disposant par ailleurs que « *Jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern* », de sorte que le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable, et, plus particulièrement, contre le représentant d'une société, ne relève pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir d'appréciation dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et, ensuite, en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce.

En cas de pluralité de responsables, la possibilité de poursuivre simultanément tous les responsables résulte implicitement du § 7 StAnpG qui dispose que ceux qui sont poursuivis en qualité de responsables sont tenus solidairement. Le bureau d'imposition n'est par contre pas obligé de poursuivre tous les co-responsables et peut limiter son recours contre un ou plusieurs d'entre eux.[1] En toute hypothèse, il appartient au bureau d'imposition de relever les circonstances particulières qui ont déterminé son choix.

Quant à l'exercice du pouvoir d'appréciation par l'administration, le § 2 StAnpG dispose que « *(1) Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessens-Entscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessens-Entscheidungen nach Billigkeit und Zweckmässigkeit zu treffen* ». Ainsi, l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation doit procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision.

En ce qui concerne la responsabilité personnelle du demandeur, force est de constater, tel que relevé ci-avant, que le §103 AO soumet les dirigeants d'une société à l'obligation de veiller à ce que les impôts dus soient payés au trésor public.

En l'espèce, force est au tribunal de constater que le demandeur a été nommé à l'assemblée générale du 21 septembre 2009, ayant suivi la constitution de la société, gérant administratif de cette société et qu'il a souscrit 30 actions sur 100 dans le capital social de la société. Il se dégage encore des statuts de la société qu'elle est engagée par la signature conjointe des deux gérants, en l'occurrence du gérant administratif, en la personne du demandeur, et du gérant technique.

Par voie de conséquence, le tribunal est amené à conclure que sans le consentement du demandeur la société ne pouvait pas être engagée, de sorte qu'il contrôlait les activités de celle-ci.

En effet, aucun élément soumis à l'appréciation du tribunal n'est de nature à conclure que la responsabilité du demandeur dans la gérance de la société aurait été limitée à des domaines spécifiques ayant comme conséquence que le paiement des impôts sur les traitements et salaires dépassait son champ de compétence.

Il résulte au contraire des statuts de la société que loin de limiter la responsabilité du gérant administratif à des questions spécifiques, ces derniers mettent sur un pied d'égalité, en ce qui concerne les responsabilités et pouvoirs, le gérant administratif et le gérant technique, de sorte qu'une éventuelle répartition des compétences internes, opérée pour des raisons pratiques, mais non arrêtée par les statuts de la société, ne saurait être posée par le demandeur pour se décharger de la responsabilité encourue en tant que gérant de la société.

A cet égard, le tribunal est encore amené à relever que l'article 191*bis* de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, dispose « *Les restrictions apportées au pouvoir des gérants* [de sociétés à responsabilité limitée] *par les statuts ne sont pas opposables aux tiers, même si elles sont publiées* », de sorte que le demandeur ne saurait, en tout état de cause, se prévaloir d'une responsabilité amoindrie qui découlerait de sa

[1] Voir TA 14 juin 2010 n° 26277 du rôle, Pas. adm. 2011, V° Impôts, n° 293

fonction de gérant administratif à l'égard de l'administration des Contributions directes.

Par voie de conséquence, c'est *a priori* à bon droit que la partie étatique a retenu la responsabilité du demandeur.

S'il est exact que ni le directeur, ni le délégué du gouvernement n'exposent, en raison et en équité, le choix de poursuivre plutôt le demandeur que le gérant technique, le tribunal est néanmoins amené à conclure que face à la faculté dont dispose le bureau d'imposition en vertu du § 7 (3) StAnpG d'agir contre l'un des codébiteurs, sous réserve de justifier en cas de contestations ce choix, le demandeur, hormis la simple allégation qu'en fait la gérance de la société aurait été exercée par le gérant technique, ne soumet aucun élément à l'appréciation du tribunal de nature à prouver cette allégation et permettant ainsi de conclure, le cas échéant, qu'en raison ou en équité la responsabilité pour la créance litigieuse serait à partager entre les gérants, voire même qu'elle est imputable au gérant technique.

Il s'ensuit que dans la mesure où le demandeur a la charge de la preuve des circonstances qu'il avance dans le cadre de la procédure contentieuse, les éléments soumis à l'appréciation du tribunal sont insuffisants pour conclure à la réformation de la décision déférée.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours est à rejeter comme non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié et en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi délibéré par:

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Jackie Maroldt, attaché de justice,

et lu à l'audience publique du 28 avril 2015, par le vice-président, en présence du greffier Goreti Pinto.

s. Goreti Pinto | s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 28 avril 2015
Le greffier du tribunal administratif